Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 35400 du rôle
Inscrit le 3 novembre 2014

<u>Audience publique du 4 mars 2015</u>

Recours formé par
Monsieur ..., … (Suisse),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35400 du rôle et déposée le 3 novembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., domicilié à CH-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 septembre 2014 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la société anonyme ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 décembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 8 décembre 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2015 par Maître Alain STEICHEN pour compte du demandeur ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 janvier 2015 pour compte de l'Etat ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Elodie GIRAULT, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 février 2015.

Par courrier du 29 septembre 2014, référencé sous le numéro 2014-509-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ..., ci-après « la société ...», de lui fournir des renseignements pour le 3 novembre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par « la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en

matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit:

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 16 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 3 novembre 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- *...*
- *Date de naissance :* …
  Adresse connue en France: …

- *…, épouse ...*
  Date de naissance : …

- *... (née le …) et*
  ... (née le …)

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables et de déterminer les revenus taxales en France perçus par les époux ..., les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires. Monsieur et/ou Madame ... disposeraient d'au moins d'un compte bancaire auprès de votre établissement non déclaré en France.

Je vous prie de bien vouloir fournis, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinents :

- *Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) du compte …. auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez fournir le nom des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ce compte ;*

- *Veuillez fournir le nom de la personne ayant ouvert le compte même si la date d'ouverture du compte ne tombe pas dans la période visée ;*

- *Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période visée ;*

- *Veuillez indiquer le montants des intérêts payés pour ce compte ainsi que le montant des impôts payés sur les intérêts ;*

- *Veuillez spécifier si des virements depuis ce compte ont été effectués au nom de Madame ... ... et/ou ... ... et/ou ... ;*

- *Veuillez indiquer si Monsieur et/ou Madame ... et/ou leurs enfants… et ... sont titulaires, ayants-droit ou s'ils disposent d'une procuration sur d'autres comptes bancaires ouverts auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez spécifiez si des virements ont été faits depuis ce compte vers d'autres comptes en France, au Luxembourg ou à l'étranger et, dans l'affirmative, veuillez préciser les références de ces comptes ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires du compte … ainsi que de tout autres compte ou sous-compte ouverts par Monsieur et/ou Madame ... et/ou de leurs enfants … et ... dans votre établissement, les documents d'ouverture des comptes et les cartons de signature ainsi que copies des virements effectués depuis ou sur ces comptes ;*

- *Veuillez indiquer si des prêts ou crédit ont été consentis par votre établissement à Monsieur et/ou Madame ... et, dans l'affirmative, veuillez :*

  - *fournir le détail de ces prêts et crédits (dates, montants, devise, taux, objet, contrats),*
  - *indiquer si ces prêts et crédits ont été garantis,*
  - *indiquer si ces prêts et crédits ont été remboursés ;*

- *Veuillez indiquer si Monsieur et/ou Madame ... ont réalisés des placements et, dans l'affirmative, veuillez :*

  - *indiquer le type de placement,*
  - *indiquer depuis quel compte ces placements ont été effectués,*
  - *indiquer la date et prix des placements,*
  - *indiquer comment ces placements ont été financés,*
  - *indiquer le rendement suite à ces placements et/ou le produit de ces placements (dividendes, intérêts, …).*

Selon les autorités fiscales françaises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu à l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif ainsi que par la directive 2011/16/UE. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (…)».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 novembre 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 29 septembre 2014.

Par ordonnance du 8 décembre 2014, le président de la première chambre du tribunal administratif a autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire.

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010, le tribunal est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements.

En ce qui concerne la recevabilité de la requête sous analyse, le délégué du gouvernement fait valoir que ledit recours serait uniquement recevable dans le chef de Monsieur ... qui serait la seule des personnes concernées par la décision directoriale litigieuse à avoir entrepris celle-ci. Il s'ensuivrait que le recours actuellement déféré au tribunal ne pourrait pas profiter à d'autres personnes concernées par la décision d'injonction mais qui n'auraient pas introduit de recours à son encontre.

Le tribunal est à cet égard amené à constater qu'il ressort de la décision directoriale du 29 septembre 2014 que tant Monsieur ... que son épouse, Madame ... ..., sont concernés par la demande d'échange de renseignements françaises et ce en tant que contribuables dont les autorités fiscales françaises souhaites éclairer la situation fiscale.

Il est toutefois constant en cause que le recours sous analyse n'a été introduit qu'au nom et pour compte de Monsieur .... Le litismandataire du demandeur a d'ailleurs confirmé sur question spéciale du tribunal lors de l'audience des plaidoiries n'avoir reçu mandat que pour introduire un recours contre la décision directoriale litigieuse au nom et pour compte du seul demandeur.

Dans la mesure où l'épouse de Monsieur ... n'a pas attaqué la décision directoriale actuellement déférée au tribunal pendant le délai de recours légal, ladite décision est devenue définitive et irrévocable dans son chef, emportant comme conséquence que le directeur peut *a priori* exécuter cette décision en ce qu'elle vise Madame ... .

Il s'ensuit encore que le présent jugement ne pourra produire ses effets que par rapport à la seule personne partie à la présente instance, à savoir à Monsieur ...

C'est donc sous les réserves qui précèdent que le recours en annulation sous analyse, tel qu'introduit par Monsieur ..., est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A titre liminaire, le tribunal est amené à conclure que la demande en communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises ainsi que la demande tendant à être autorisé à déposer un mémoire supplémentaire que le demandeur a formulées à titre préliminaire dans sa requête introductive d'instance sont devenues sans objet, étant donné que, d'un côté, la demande d'échange de renseignements des autorités françaises a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 décembre 2014 par le délégué du gouvernement ensemble avec le mémoire en réponse et qu'elle a été communiquée au demandeur et, de l'autre côté, les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire par ordonnance du 8 décembre 2014.

A l'appui de son recours, le demandeur rappelle tout d'abord les principes essentiels relatifs à l'échange de renseignements sur base de l'article 22 de la Convention tels que dégagés par la jurisprudence des juridictions administratives, tout en renvoyant à l'article 26 du modèle de Convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, ci-après désignée par « l'OCDE », ainsi que sur le manuel OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale pour tenter de clarifier la notion de pertinence vraisemblable. Sur base de ces documents, le demandeur conclut que les demandes d'échange de renseignements devraient être formulées de la manière la plus détaillée possible et contenir tous les faits pertinents à la demande afin que l'autorité requise ait tous les éléments pour traiter la demande le plus efficacement et exclure la possibilité d'une pêche aux renseignements.

Le demandeur dénie quant à lui toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités françaises par rapport tout d'abord au but fiscal dans lequel ces renseignements sont recueillis. Ainsi, il insiste sur le fait que si l'administration française estimait certes que les époux ... sont des résidents fiscaux français, il y aurait lieu de noter qu'en réalité le demandeur et sa famille seraient domiciliés en Suisse depuis le 28 décembre 2010. L'administration fiscale cantonale de Genève confirmerait d'ailleurs que les époux ... seraient des résidents fiscaux suisses au sens de la convention fiscale conclue entre la Suisse et la France pour la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2013. A cela s'ajouterait que l'administration fiscale française admettrait implicitement la résidence suisse du demandeur en lui envoyant à son adresse en Suisse des courriers ayant trait à son contrôle fiscal en France et en lui ayant enjoint de désigner un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt susceptible d'être mis à sa charge. Le demandeur est en tout état de cause d'avis que l'administration fiscale française chercherait en réalité à travers son contrôle à remettre en cause la résidence fiscale suisse du demandeur et non pas à déterminer le revenu d'un contribuable français pour une période déterminée.

Au vu de ce qui précède, le demandeur s'interroge sur la pertinence vraisemblable pouvant être attachée à des informations sollicitées aux fins de l'imposition du demandeur et de sa famille en France alors que si un résident français était en principe imposable en France sur l'ensemble de ses revenus mondiaux, un résident d'un pays étranger ne serait soumis en France qu'à une obligation fiscale limitée qui concernerait uniquement des éventuels revenus de source française qu'il aurait perçus, de sorte que face à un non-résident, l'administration fiscale française devrait uniquement s'intéresser aux revenus de source française, tous les autres revenus étant exclus de l'assiette imposable en France.

Dans la mesure où le demandeur serait résident fiscal suisse, il serait à considérer comme un non-résident aux yeux de l'administration fiscale française, de sorte que son obligation fiscale en France se limiterait aux seuls revenus de source française au contrôle desquels les autorités françaises devraient se limiter. Il s'ensuivrait que les éventuels revenus du demandeur en relation avec un compte bancaire luxembourgeois ne sauraient en aucun cas être soumis à l'impôt en France et qu'il serait dès lors tout à fait incompréhensible en quoi les informations relatives à un compte bancaire ouvert auprès de la banque ... au Luxembourg seraient pertinentes pour clarifier sa situation fiscale en France, du moins dans la mesure où les renseignements demandés se rapporteraient à la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2013.

Le demandeur rappelle ensuite, en se référant à l'article 26 du modèle de Convention OCDE que le critère de la pertinence vraisemblable inclurait l'exigence de l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant. Par ailleurs, s'il ressortirait de l'échange de lettres relatif à l'article 22 de la Convention que l'obligation de justification à charge de l'Etat requérant aurait été aménagée en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, il n'en demeurerait pas moins que même si les autorités fiscales de l'Etat requérant affirmaient dans leur demande avoir épuisé toutes les sources prévues par leur droit interne, la demande de renseignements devrait être rejetée s'il était démontré que dans les faits l'Etat requérant n'a pas épuisé toutes les sources habituelles de son droit interne pour obtenir ces informations. A cela s'ajouterait que le contribuable visé par la demande de renseignements pourrait apporter des éléments remettant en cause la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande et l'apparence de légitimité de ses démarches.

Après avoir rappelé ces principes, le demandeur critique la demande de renseignements étrangère au motif qu'alors même qu'elle contiendrait la mention suivant laquelle l'Etat requérant aurait épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, cette affirmation ne serait en réalité pas avérée. En effet, si l'administration fiscale française avait certes ouvert une procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du demandeur, dans le cadre de laquelle plusieurs réunions auraient eu lieu en 2013 et en 2014 et un certain nombre de courriers auraient été échangés, il n'en demeurerait pas moins que ce serait le demandeur lui-même qui aurait transmis en tout début de la procédure d'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle à l'administration française les relevés bancaires relatifs à des comptes bancaires auprès d'établissements financiers en France qui auraient fait apparaître des mouvements vers ou en provenance du compte bancaire luxembourgeois qui fait l'objet de la demande de renseignements. Or, alors même que l'inspectrice française aurait été informée dès le début de la procédure d'examen de la situation personnelle du demandeur, de même que de l'existence de transactions impliquant un compte bancaire au Luxembourg, il ressortirait de ses échanges avec ladite inspectrice que cette dernière n'aurait jamais réclamé aucune information en relation avec les mouvements impliquant ce compte bancaire luxembourgeois. Le demandeur estime toutefois qu'avant de s'adresser aux autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre d'une procédure de demande d'échange de renseignements, l'administration fiscale française aurait dû essayer d'obtenir les informations sollicitées en usant de son droit de communication à l'égard du demandeur lui-même. Le fait de n'avoir posé aucune question précise au sujet du compte ouvert auprès de la société ... au contribuable lui-même ou à son avocat tout au long de la procédure de vérification démontrerait dès lors

que l'autorité fiscale française aurait choisi de manière prématurée la voie de l'échange de renseignements.

Il y aurait dès lors lieu de conclure de ce qui précède que la demande de renseignements étrangère n'était pas légitime faute d'épuisement des moyens d'investigation internes et que de ce fait le critère de la pertinence vraisemblable ne pourrait être considéré comme rempli en l'espèce.

La partie étatique conclut quant à elle au rejet du recours.

En ce qui concerne plus particulièrement les développements du demandeur relatifs à sa prétendue résidence fiscale en-dehors de la France à partir du 28 décembre 2010, la partie étatique donne à considérer que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il serait probable qu'ils sont pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une ou de plusieurs personnes déterminées, de sorte qu'il n'appartiendrait ni à l'administration fiscale luxembourgeoise, ni au juge luxembourgeois d'apprécier l'opportunité et la légalité de l'enquête ou du contrôle fiscal mené en France, ni de remettre en cause la véracité des éléments de fait tels que présentés par les autorités françaises. Il s'ensuivrait que les contestations du demandeur par rapport à sa résidence seraient dénuées de pertinence, ce d'autant plus que même si le demandeur parviendrait à établir une résidence en dehors de la France à partir du 28 décembre 2010, il serait tout de même valablement concerné par la demande d'échange de renseignements également pour la période du 28 décembre 2010 au 31 décembre 2012 et ce sur base de la directive 2011/16/UE.

Ensuite, quant au fondement de la demande d'échange de renseignements, la partie étatique estime en substance qu'elle remplirait les conditions prévues tant dans la Convention que dans la loi du 29 mars 2013 de sorte que les autorités luxembourgeoises auraient valablement pu y donner suite à travers la décision directoriale déférée. Elle considère encore que les autorités fiscales françaises auraient fourni, en bonne et due forme, les indications nécessaires telles qu'exigées par l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013, à savoir l'identité des personnes faisant l'objet d'un examen de leur situation fiscale personnelle, en l'occurrence le demandeur, son épouse et leurs deux filles mineures. A cela s'ajouterait que la demande comporterait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaiterait recevoir les renseignements demandés de la part de l'Etat requis, ainsi que le nom et l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle serait en possession des renseignements sollicités, à savoir la société .... Le but fiscal serait pareillement clairement exposé dans la demande qui ferait état de ce qu'elle servirait à la détermination des revenus propres et professionnels et à l'établissement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital. La partie étatique estime également que la condition quant à l'utilisation des sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes telles que fixées tant par l'article 22 de la Convention que par l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 serait également remplie en l'espèce dans la mesure où l'autorité compétente française aurait expressément confirmé avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements qu'elle aurait pu utiliser dans les circonstances données pour obtenir les renseignements requis sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête, la partie étatique insistant à cet égard encore sur le fait qu'il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise, saisie d'une demande d'échange de renseignements étrangère d'analyser et d'apprécier le contenu concret et le déroulement de la procédure accomplie par l'autorité françaises conformément au droit interne français.

Le tribunal est tout d'abord amené à rappeler qu'en ce qui concerne son rôle en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant[1]. Ce contrôle doit se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de la demande de renseignements.

Il suit des considérations qui précèdent que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n°6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 précitée. En effet, le Conseil d'Etat retient que « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère* ».

[1] Trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

En ce qui la régularité d'une demande d'échange de renseignements, l'article 22, paragraphe 1, de la Convention précitée, dispose que « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention*. (…) ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[2], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements

[2] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entériné par la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires[3].

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur la toile de fond de la manifestation de volonté claire et non équivoque récente du législateur de miser, en la présente matière, sur une transparence sans restrictions[4], ainsi que sur base du fait que les échanges de lettres afférentes à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible* (…) ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précitée, élargissent qualitativement la notion de « *pertinence vraisemblable* », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où elles sont susceptibles d'éclairer le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « *pêche aux renseignements* ».

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant[5].

En d'autres termes, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé, et l'information sollicitée, de sorte qu'« *il est peu probable* [que les renseignements demandés] *aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* »[6].

---

[3] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185 C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

[4] Voir projet de loi n° 6680, notamment doc. parl., n°6680[6], Rapport de la Commission des Finances et du Budget du 21 octobre 2014 : « *Le projet de loi sous rubrique vise à adapter et à préciser le cadre légal existant afin de tenir compte des critiques émises et de mettre la législation luxembourgeoise en conformité avec ces dernières. Il s'inscrit dans la ligne de l'effort délibérément mené par les autorités luxembourgeoises en vue de libérer notre pays en général, et notre place financière en particulier, des accusations et doutes latents quant à la volonté du Luxembourg de coopérer activement et sans restrictions à la mise en place d'un système financier global marqué par la transparence* ».

[5] Trib. adm 6 novembre 2014, n° 34741 du rôle et Trib. adm. 3 décembre 2014, n° 35280 du rôle.

[6] idem

En l'espèce, il ressort de la demande déférée que les identités des personnes concernées par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale française sont Monsieur ..., son épouse, Madame ... ..., ainsi que leurs deux filles mineures, domiciliés aux termes de la même demande, à F-…, dont la situation fiscale personnelle serait actuellement examinée par l'administration fiscale française, de sorte que la condition d'identification de la personne, respectivement des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce.

Pour ce qui est à cet égard de la prétendue non-imposabilité en France du demandeur, telle qu'invoquée par ce dernier pour dénier toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités par les autorités françaises, notamment au regard de leur but fiscal, le tribunal est amené à relever que les contestations émises en l'espèce par rapport à la résidence fiscale du demandeur sont étrangères au litige actuellement soumis aux autorités luxembourgeoises puisque la demande étrangère, indépendamment de sa pertinence et de son bien-fondé, a pour but d'éclairer la situation fiscale du demandeur notamment par rapport à la France sans que cela ne signifie toutefois que le demandeur a nécessairement sa résidence fiscale en France. A cela s'ajoute que dans la mesure où la question de la résidence fiscale a nécessairement trait à la matérialité des faits, elle relève du fond du dossier en France et doit le cas échéant être soulevée et tranchée dans le cadre de la procédure en France, mais il n'appartient en tout état de cause pas au juge luxembourgeois de la trancher.

Il est encore constant, pour ressortir de la demande des autorités fiscales françaises, que le contrôle fiscal dont fait l'objet le demandeur porte sur les exercices 2010 à 2012.

Le tribunal est ensuite amené à relever que le demandeur conteste encore la légitimité de la demande de renseignements française en faisant valoir que faute d'épuisement par les autorités fiscales françaises de leurs moyens d'investigation internes, le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne saurait être considéré comme rempli en l'espèce.

Il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant. Force est à cet égard de relever que l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* »[7].

En ce qui concerne l'article 18, paragraphe 1, de la loi du 29 mars 2013, celui-ci stipule que « *l'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ».

Ainsi, aux termes de cet article, les autorités fiscales luxembourgeoises ne sont habilitées à transmettre aux autorités requérantes les informations vraisemblablement

[7] Cour adm. 17 mai 2013, n°32221 C, publié sur www.jurad.etat.lu

pertinentes pour l'administration et pour l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relatives aux taxes et impôts concernés dont elles disposent ou qu'elles obtiennent à la suite d'enquêtes administratives qu'à condition que l'autorité compétente ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs.

Il est encore vrai que s'il était établi qu'en pratique les autorités de l'Etat requérant n'ont pas épuisé toutes les sources habituelles de leur droit interne pour obtenir les informations sollicitées à travers la procédure d'échange de renseignements, la demande étrangère serait à considérer comme ayant été introduite de manière prématurée et dès lors à rejeter.

En l'espèce, le tribunal relève, d'un côté, que les autorités françaises ont clairement indiqué dans leur demande qu'elles avaient épuisé toutes les sources habituelles d'information en droit interne pour obtenir les renseignements sollicités, sans courir le risque de compromettre le résultat de leur enquête. La demande étrangère précise à cet égard qu'un certain nombre d'investigations auraient été menées par le service compétent et que ce dernier aurait fait usage de son droit de communication et de demande de copies de pièces bancaires sans que ledit service aurait pu obtenir davantage d'informations sur des comptes ouverts au Luxembourg auprès des contribuables visés par le contrôle. La demande française indique encore que « *malgré des demandes réitérées du service, les contribuables n'ont pas souhaité produire les relevés des comptes bancaires concernés* » et que « *le contribuable n'a pas coopéré avec les autorités chargées de l'enquête* ». Il y a dans ce contexte lieu de rappeler que les déclarations faites par un fonctionnaire assermenté font en principe foi jusqu'à preuve du contraire.

D'un autre côté, le demandeur admet qu'une procédure d'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle a été ouverte et que dans le cadre de cette procédure plusieurs réunions auraient eu lieu en 2013 et en 2014 avec l'inspectrice des Finances publiques en charge de son dossier, de même qu'un certain nombre de courriers auraient été échangés avec cette même inspectrice. Il indique encore avoir transmis à l'autorité fiscale française au début de la procédure d'examen contradictoire les relevés bancaires relatifs aux comptes bancaires ouverts auprès d'établissements financiers en France et que ces relevés auraient fait apparaître des mouvements vers ou en provenance du compte bancaire luxembourgeois ouvert auprès de la société ... sur lequel porte actuellement la demande de renseignements litigieuse. Or, dans la mesure où l'inspectrice en charge de son dossier aurait été au courant dès le début de la procédure d'examen de sa situation fiscale personnelle de l'existence de transactions impliquant ce compte bancaire luxembourgeois, le demandeur est d'avis qu'il aurait appartenu à l'inspectrice de réclamer des informations relatives aux mouvements impliquant ce compte soit directement auprès du demandeur, soit auprès de son avocat française - ce qu'elle n'aurait toutefois jamais fait - au lieu de solliciter de manière prématurée ces informations à travers la demande d'échange de renseignements litigieuse.

Force est dès lors au tribunal de relever que le demandeur avait pertinemment connaissance non seulement du contrôle de sa situation fiscale personnelle relative aux années 2010 à 2012 effectué par les autorités fiscales françaises et de son avancé, mais également du fait qu'il avait transmis à l'autorité fiscale française des relevés bancaires révélant des mouvements vers et en provenance du compte bancaire ouvert auprès de la société .... S'il critique à présent notamment à travers l'attestation testimoniale versée aux débats que « *l'inspectrice n'a à aucun moment lors de nos échanges écrits et entrevues, réclamé ou exigé*

explicitement[8] *des relevés relatifs audit compte* », il est toutefois constant en cause que le demandeur a été informé dès le 30 septembre 2013 par l'inspectrice en charge de son contrôle fiscal de ce que cette dernière serait amenée à analyser ensemble avec le demandeur et son épouse « *les mouvement de* [leurs] *comptes* » et qu'elle sera conduite à leur demander « *des renseignements sur* [leurs] *sources de revenus, l'origine des fonds dont* [ils ont disposé], *ainsi que sur la composition et les variations de* [leur] *patrimoine* ». Le demandeur et son épouse ont par ailleurs été invités à travers ce même courrier du 30 septembre 2013 à adresser à l'inspectrice ou à lui remettre dans un délai déterminé « *la totalité des relevés (en original ou en copie) des comptes financiers de toute nature et des comptes courants sur lesquels* [eux-mêmes] *et les membres de* [leur] *foyer fiscal* [avaient] *réalisé des opérations de nature personnelle pendant la période déterminée* ».

Au vu des nombreux échanges que le demandeur et son avocat français ont eus avec l'inspectrice des Finances publiques françaises et qui avaient pour but de clarifier sa situation fiscale en France pour les années 2010 à 2012, il lui aurait dès lors appartenu de collaborer à l'enquête menée par l'administration fiscale française en fournissant de sa propre initiative ensemble avec les relevés bancaires émanant d'établissements bancaires français, dont il savait qu'ils révélaient des mouvements vers et en provenance du compte bancaire luxembourgeois litigieux, des relevés relatifs à ce compte, ce qu'il n'a toutefois pas fait. Par ailleurs, en indiquant dans son attestation testimoniale que l'inspectrice n'aurait jamais réclamé « *explicitement* » la communication desdits relevés, le demandeur admet lui-même qu'il avait bien conscience de ce qu'implicitement il était attendu de sa part qu'il communique spontanément ces relevés pour faire partie des renseignements sollicités dans le cadre de son contrôle fiscal.

Dans la mesure où ce n'est qu'après un certain nombre de réunions et d'échanges qui se sont déroulés en 2013 et en 2014 et lors desquels le demandeur n'a fourni aucune information quant au compte bancaire ouvert auprès de la société ... que l'autorité fiscale française a finalement décidé d'avoir recours à la voie de la procédure de l'échange de renseignements, le tribunal ne saurait suivre le raisonnement du demandeur suivant lequel les autorités françaises n'auraient pas épuisé toutes les sources habituelles de leur droit interne pour obtenir les informations litigieuses et que de ce fait le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne serait pas rempli.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

A défaut de tout autre moyen circonstancié, le recours sous analyse doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais ;

---

[8] Souligné par le tribunal

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 mars 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4/3/2015
Le Greffier du Tribunal administratif